

Випуск 72 (частина 2 - економіка)

ISSN 0134 - 6393

**ЗБІРНИК  
НАУКОВИХ ПРАЦЬ  
УМАНСЬКОГО ДЕРЖАВНОГО АГРАРНОГО УНІВЕРСИТЕТУ**

*засновано в 1926 р.*

Частина 2

**Економіка**

**ВИПУСК**

72

Умань - 2009

**УДК 63(06)**

Включено до переліків №1 і №6 фахових видань ВАК України з сільськогосподарських та економічних наук (Бюлетень ВАК України №8 і №11, 2009 рік).

**У збірнику висвітлено результати наукових досліджень, проведених працівниками Уманського державного аграрного університету та інших навчальних закладів Міністерства аграрної політики України та науково-дослідних установ УААН.**

А.Ф. Головчук - доктор техн. наук (відповідальний редактор),  
С.П. Сонько - доктор геогр. наук (заступник відповідального редактора), О.І. Здоровцов - доктор економ. наук, Л.В. Молдаван - доктор економ. наук, А.С. Музиченко - доктор економ. наук, В.С. Уланчук - доктор економ. наук, О.М. Шестопаль - доктор економ. наук, О.О. Школьний - доктор економ. наук, О.О. Непочатенко - доктор економ. наук, С.П. Полторецький - кандидат с.-г. наук (відповідальний секретар).

За достовірність інформації відповідають автори публікацій.

Рекомендовано до друку вченою радою УДАУ, протокол № 2 від 22 грудня 2009 року.

Адреса редакції:

м. Умань, Черкаської обл., вул. Інститутська, 1.

Уманський державний аграрний університет, тел.: 3-22-35

ISBN 966-7944-67-0

Свідоцтво про реєстрацію КВ № 13695 від 03.12.07 р.

© Уманський державний аграрний університет, 2009

## КАЛЬКУЛЮВАННЯ СОБІВАРТОСТІ ГОТЕЛЬНИХ ПОСЛУГ: СУЧАСНИЙ ПІДХІД

Ю.А. МАНАЧИНСЬКА, ст. викладач

Чернівецький торговельно-економічний інститут  
Київський національний торговельно-економічний університет

У статті розглянуті перспективи та тенденції розвитку українського ринку готельних послуг. Розкрито сутність собівартості готельних послуг та досліджено сучасні підходи щодо калькулювання собівартості готельних послуг і формування фінансових результатів підприємств готельного господарства.

Одним із найважливіших економічних показників діяльності готельного комплексу є собівартість готельних послуг, що виражає в грошовій формі всі його витрати, пов'язані з наданням та продажем готельного продукту [1, с.195].

Не зважаючи на високий рівень інформативності сучасного стану ринкової економіки, розвиток якого припадає на нову еру глобалізації, безпрецедентний рівень обізнаності підприємств готельної індустрії та миттєве поширення інформації здійснюють вплив на вибір систем, що оцінюють роботу готелів. При цьому калькулювання собівартості готельних послуг залишається одним із найважливіших облікових процесів.

Калькулювання – це визначення у грошовій формі величини витрат на виробництво (реалізацію) одиниці наданих послуг певного виду за окремими видами цих витрат.

На думку Л.В. Нападовської [2] “Потреба в калькулюванні собівартості в умовах ринкових відносин набуває особливої актуальності, що пов'язано з переходом підприємств на самофінансування. При цьому облік має будуватися на запобіганні, а не на констатації того, що вже відбулося, має бути спрямованим у майбутнє, бо передбачати – означає випереджати. Калькулювання собівартості повинно поступово

переорієнтовуватися з трудомістких розрахунків із розподілу непрямих затрат та визначення точної фактичної собівартості на прогностичні розрахунки собівартості, складання обґрунтованих нормативних калькуляцій та організацію оперативного контролю за їх дотриманням у процесі діяльності” [2, с.116].

Усвідомлюючи важливість показника собівартості готельних послуг, слід зазначити, що з позицій управлінського обліку та стратегічного управлінського обліку можна по-різному підходити саме до процесу калькулювання. Тому чимало науковців пропонують послідовний та системний підхід до калькулювання собівартості готельних послуг.

**Методика досліджень.** Принципи, методи, проблеми та напрямки вдосконалення калькулювання собівартості готельних послуг знайшли своє відображення в роботах таких зарубіжних та вітчизняних вчених, як О.А. Агеев [3], Г.Н. Бургонова [4], Н.А. Коморджанова [4], З.А. Балченко [5], І.В. Балченко [5], С.О. Балченко [5], М. Бойцової [6], С.Я. Король [7], В. Кузнєцова [6], Я. Клиженко [6], О. Піроженка [6] та інших.

Проте економічні реалії сьогодення з їх складними внутрішньогосподарськими відносинами значно ускладнили практику господарської діяльності в готельному господарстві. Виникли нові закономірності та тенденції в його розвитку, які вимагають постійного поглиблення й удосконалення існуючих наукових досліджень.

**Метою** статті є дослідження нових послідовних і системних підходів до процесу калькулювання собівартості готельних послуг в сучасних умовах технологічного середовища та інформаційної конкуренції із врахуванням особливостей та галузевої специфіки підприємств гостинності.

**Результати досліджень.** Собівартість готельних послуг відображає в грошовій формі всі витрати підприємства готельного господарства, які пов’язані з виробництвом та реалізацією готельного продукту [6, с.186].

Зниження собівартості готельних послуг є найважливішим джерелом зростання прибутку і рентабельності підприємств готельної індустрії.

Методологічні принципи планування, ведення обліку, калькулювання виробничої і операційної собівартості на підприємствах житлово-комунального господарства, а готелі відносяться саме до цього виду підприємств, викладені в Методичних рекомендаціях № 47 [8].

З метою визначення цін (тарифів) на послуги готелів і аналізу господарської діяльності підприємства, що надає готельні послуги, в планово-облікових службах можуть розраховувати також повну собівартість (собівартість основної діяльності), яка складається із витрат операційної діяльності, фінансових, інвестиційних та інших витрат звичайної діяльності [6, с.217].

Король С.Я. [7, с.100] зазначає, що “прямі виробничі витрати готелю виникають безпосередньо в процесі обслуговування споживача або надання готельної послуги та включають:

- прямі матеріальні витрати (вартість предметів одноразового користування в номері, що використані за період, витрати на забезпечення спеціальним та форменим одягом покоївок, адміністраторів, носильників, прибиральниць номерів, кастелянш тощо);

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата, доплата за роботу у нічний час та у святкові й вихідні дні виробничого персоналу (покоївок, адміністраторів, носильників, прибиральниць номерів, кастелянш тощо);

- інші прямі витрати (амортизація меблів, обладнання та іншого інвентарю номерного фонду, спеціальних програмних ресурсів, сертифікатів тощо; відрахування на пенсійне та соціальне страхування виробничого персоналу, податки, збори, інші обов’язкові платежі тощо”).

На думку З.А. Балченко [5, с.49], прямі витрати – це витрати, які на основі первинних документів можливо віднести на витрати готельних послуг. Склад прямих витрат готелів представлений на рис.2.

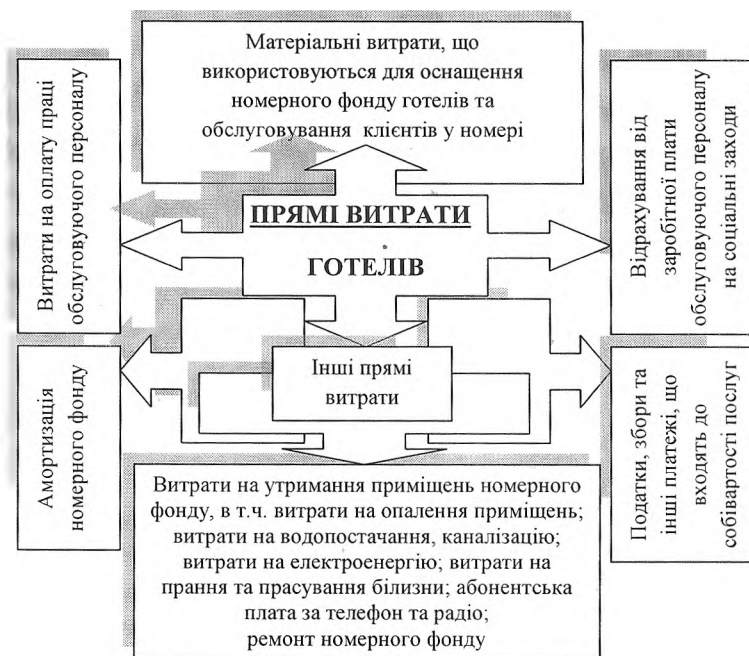


Рис. 2. Склад прямих витрат готелів, запропонований З.А. Балченко, І.В. Балченко та С.О. Балченко [5, с.51]

З рис. 2 видно, що вітчизняні науковці у складі витрат на утримання приміщень номерного фонду виділяють витрати на прання та прасування білизни. Слід зазначити, що витрати на прання білизни варто було включати до складу цієї статті за умови, що воно здійснюється власними силами готелю, його окремим структурним підрозділом – пральнею. Тоді ці витрати включають матеріальні витрати, витрати на оплату праці, відрахування на соціальні заходи.

Склад прямих витрат готелів, запропонований такими зарубіжними вченими, як: Г.Н. Бургонова, Н.А. Коморджанова [6, с.170], представлений на рис.3. Особливостями діяльності підприємств готельного господарства, з точки зору впливу на характер та структуру поточних витрат, є:

- відсутність незавершеного виробництва, тобто, як правило, поточні витрати, що виникли протягом періоду, списують на фінансовий результат даного періоду;

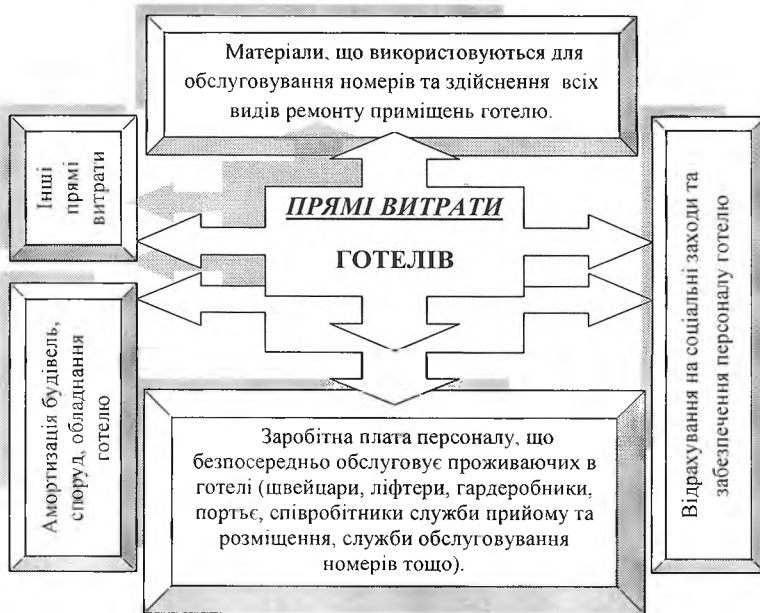


Рис. 3. Склад прямих витрат готелів, запропонований Г.Н. Бургоною і Н.А. Коморджановою [6, с.170]

- умовно-постійний характер більшості витрат, тобто вони не залежать від фактичного обсягу наданих готельних послуг;

- нерівномірний та сезонний характер споживання готельних послуг, тобто завантаженість номерного фонду, використання матеріальних і трудових ресурсів неоднакові у різні періоди року (сезон та несезон).

М. Бойцова, О. Піроженко, В. Кузнецов, Я. Клиженко [6, с.218] крім прямих витрат у складі собівартості готельних послуг виділяють змінні загальновиробничі (експлуатаційні) та постійні розподілені загальновиробничі (експлуатаційні) витрати.

Проте, Король С.Я. [7, с.101] зауважує, що “Оскільки при виробництві та реалізації готельних послуг немає залишків незавершеного виробництва та готової продукції, з метою бухгалтерського фінансового обліку непрямі виробничі (загальновиробничі) витрати готельного господарства *не розподіляються на змінні та постійні*. До них застосовується групування за видами продукції, робіт і послуг”.

Об’єктом калькуляції при наданні готельних послуг є собівартість використання однієї ліжка-добы [5, с.76].

Калькулювання собівартості послуг проводиться на різних етапах управління готелем і передбачає складання планової, нормативної та фактичної калькуляції [7, с.168].

На думку З.А. Балченко [5], названі методи калькулювання собівартості не враховують змін собівартості готельного продукту від обсягу його реалізації.

Збільшення обсягу реалізації готельних послуг викликає зниження їх собівартості, зниження обсягу реалізації готельного продукту призводить до зростання собівартості. Тому на сучасному етапі ринкової економіки більш доцільною є система калькулювання собівартості за величиною покриття [5, с.80].

В кожній країні вищезазначений метод носить різну назву: в США – директ-костінг, у Великобританії – облік маржинальних затрат; в Російській Федерації – директ-костінг, собівартість за величиною покриття, динамічний метод обліку затрат, облік обмеженої (скороченої) собівартості, у Франції – маржинальний облік.

Директ-костінг передбачає розрахунок тільки змінних (виробничих) затрат. В основі цього методу лежать середні змінні затрати і середня величина покриття [5, с.81].

Досить цікавою системою за останні роки стала система калькулювання по видам діяльності – система АВС. Саме ця система



надать можливість більш точно відслідковувати непрямі витрати та витрати допоміжних підрозділів за окремими видами готельних послуг.

На думку С. Ф. Голова: “Якщо традиційні системи калькулювання базуються на тому, що послуги споживають ресурси, то калькулювання по видам діяльності передбачає, що послуги споживають виробничі процеси, а процеси споживають певні ресурси. Відмінність традиційних систем калькулювання від системи калькулювання за видами діяльності полягає у методиці розподілу накладних витрат”[9].

Тому доцільним було б спроектувати систему калькулювання собівартості готельних послуг, так, щоб вона використовувала з метою віднесення витрат безпосередньо на основні та додаткові послуги готелю фактичний фактор витрат для основного (номерний фонд) і кожного допоміжного підрозділу (пральні, хімчистки, перукарні, ресторану, ігрового залу, автостоянки, ремонтного підрозділу, котельні тощо).

Система управління витратами по видам діяльної (ABC – activity – based cost) використовує простий двохступеневий підхід, який хоч і нагадує структуру традиційних систем обліку, проте є більш загальним. Система ABC базується на видах діяльності та пов’язує витрати на придбання ресурсів на підприємстві з видами послуг.

Калькулювання витрат по видам діяльності готелю виокремлює два основних споживача витрат:

- діяльність, що пов’язана із матеріально-технічним забезпеченням готельного комплексу;
- діяльність, яка пов’язана із якістю готельних послуг.

Процес калькулювання ABC передбачає вивчення взаємозв’язків між відповідними витратами та факторами, що їх визначають, а накладні витрати, які мають спільний фактор, об’єднуються в однорідні сукупності. Саме тому накладні витрати розподіляються між послугами за диференційною системою, тобто для кожної сукупності витрат обирається своя база розподілу.

Так, наприклад, для витрат, що пов'язані з поточним ремонтом приміщень, обладнання, меблів та інвентарю готелю, базою розподілу накладних витрат може бути використана кількість поточних ремонтів. Для витрат, що пов'язані із наданням основних готельних послуг, – час праці персоналу готелю (людино-годин), витрачений на підготовку місця (номера), прибирання та його оснащення необхідними матеріальними засобами тощо.

Слід зазначити, що система калькулювання на основі діяльності надасть можливість отримати більш точніші значення собівартості готельних послуг, проте і витрати на її впровадження та забезпечення роботи вищі порівняно із традиційними системами калькулювання. Адже вибір системи калькулювання для підприємств готельної індустрії повинен відповідати критерію співвідношень витрат та вигід, крім того оптимальна калькуляція собівартості для готелю відповідної категорії (“\*” зірки) своя.

Л.В. Нападовська [2, с.154] розглядає різні способи калькулювання собівартості, зокрема: розрахунок за прямою ознакою, додавання затрат, вилучення затрат, коефіцієнтний, пропорційний (індексний), комбінований і нормативний.

Для підприємств готельного господарства, особливий інтерес складає коефіцієнтний спосіб, який доцільно застосовувати при визначенні собівартості кількох видів готельних послуг, а саме – надання мешканцям для проживання номерів різної категорії (економ-класу (одномісного, двомісного), напівлюкс та люкс).

Суть коефіцієнтного способу полягає в переведенні всіх продуктів, згідно з коефіцієнтами, розрахованими на основі затрат, в умовні одиниці. При цьому один з продуктів приймається за стандарт, якому відповідає коефіцієнт 1, а собівартість усіх інших продуктів розраховується як добуток стандартного зразка на відповідний коефіцієнт [2, с.157]. За такий стандарт в готельному комплексі обирається номер (місце) відповідної категорії.

**Висновки.** Підбиваючи підсумки, слід зазначити, що в умовах жорсткої конкуренції на ринку готельних послуг особливу увагу в системі фінансового та управлінського обліку слід приділяти обліку витрат і калькулюванню собівартості готельного продукту.

Формування собівартості готельних послуг організовується в розрізі об'єктів калькулювання, тобто в розрізі номенклатури основних та додаткових послуг, що надаються готелем. Основними методологічними проблемами є вибір об'єктів калькулювання, методів обліку затрат та методики розподілу непрямих витрат.

Для вирішення цих проблем доцільно приділяти увагу питанням групування витрат як за економічними елементами, так і за статтями калькуляції, що, в свою чергу, дасть змогу визначити призначення витрат і їх роль, визначити якісні (готельний номер відповідної категорії) та кількісні (термін проживання мешканця у готелі) характеристики готельної послуги, а також визначити, за якими напрямками необхідно вести пошук зниження витрат підприємств гостинності.

В даний період часу для підприємств готельного господарства, які працюють в епоху інформаційної конкуренції, завоювати конкурентну перевагу простим і швидким способом за рахунок впровадження нових технологій або просто вмілим управлінням активами та пасивами готелю уже недостатньо. Використання традиційних систем обліку в сучасних умовах не завжди дає бажаний ефект. Нові пропозиції базуються на застосуванні поєднованих і системних підходів до процесу калькулювання собівартості готельних послуг в сучасних умовах технологічного середовища, зокрема системи калькулювання по видам діяльності (ABC).

## СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Управління сучасним готельним комплексом: навч. посіб. / [Мунін Г.Б., Змієв А.О., Зінов'єв Г.О., Самарцев Є.В., Гаца О.О., Максимець К.П., Роглев Х.Й.]; за редакцією члена-кор. НАН України, д.е.н., професора Дорогунцова С.І. – К.: Ліра, 2005. – 520 с.

2. Нападовська Л.В. Управлінський облік: [підруч. для студ. вищ. навч. закл.] / Л.В. Нападовська. – К.: Книга, 2004. – 544 с.
3. Агеева О.А. Туристические фирмы и гостиницы: бухгалтер и налогообложение: [учеб. пособие.] / О.А. Агеева. – М.: Современная экономика и право. – 2000. – 184 с.
4. Бургонова Г.Н., Коморджанова Н.А. Гостиничный и туристский бизнес: особенности бухгалтерского учета и налогообложения: [учеб. пособие.] / Г.Н. Бургонова, Н.А. Коморджанова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 352 с.
5. Балченко З.А. Бухгалтерський облік в туризмі і готелях України: [навч. посібник Київського університету туризму, економіки і права (КУТЕП)] / Балченко З.А., Балченко І.В., Балченко С.О. – К.: КУТЕП, 2006. – 232 с.
6. Все про облік та організацію готельного бізнесу / [Бойцова М., Піроженко О., Кузнєцов В., Клиженко Я.]. – [3-тє вид., перероб. і доп.]. – Х.: Фактор, 2007. – 272 с. – (Серія “Усе про облік та організацію...”).
7. Король С.Я. Бухгалтерський облік у готельному господарстві: [навч. посіб.]. / С.Я. Король – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2005. – 354 с.
8. Методичні рекомендації щодо планування, обліку і калькулюванню робіт (послуг) на підприємствах і в організаціях житлово-комунального господарства, затверджені наказом Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України від 06.03.2002 р. № 47. - (Нормативний документ Державного комітету будівництва, архітектури та житлової політики України. Методичні рекомендації).
9. Голов С.Ф. Управлінський облік: [підручник]. / С.Ф. Голов – К.: Лібра, 2003. – 704 с.

*Калькулирование по видам деятельности (ABC) и коэффициентный способ являются современными подходами к калькулированию себестоимости гостиничных услуг и формированию финансовых результатов предприятий готельного хозяйства.*

*Калькулирование по видам деятельности (ABC), директ-костс, метод, калькуляция, себестоимость гостиничных услуг, коэффициентный способ.*

*Activity based cost (ABC) and coefficient way are the modern approaches as for the cost prices and hotel's services calculative and forming the financial results of the hotel business.*

*Activity based cost (ABC), direct costs, method, cost prise of the hotel's service, calculation, coefficient way.*